jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

RS Vfgh 2021/3/2 E1722/2020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.03.2021

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
EStG 1988 §18 Abs6, §27 Abs8 Z4, §27a Abs4 Z2
EndbesteuerungsG §1, §2
VfGG §7 Abs1

1. B-VG Art. 7 heute
2. B-VG Art. 7 gültig ab 01.08.2013zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.2004 bis 31.07.2013zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 7 gültig von 16.05.1998 bis 31.12.2003zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/1998
5. B-VG Art. 7 gültig von 14.08.1997 bis 15.05.1998zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
6. B-VG Art. 7 gültig von 01.07.1988 bis 13.08.1997zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
7. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.1975 bis 30.06.1988zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
8. B-VG Art. 7 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1974zuletzt geändert durch StGBl. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 7 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. EStG 1988 § 18 heute
2. EStG 1988 § 18 gültig ab 15.02.2022zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
3. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2021 bis 14.02.2022zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
4. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2020zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
5. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 14.08.2018zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
6. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
7. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 24.05.2018zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2016zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
12. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
13. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
14. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
15. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
17. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 18 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2015zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

19. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2012 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 94/2010
20. EStG 1988 § 18 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
21. EStG 1988 § 18 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
22. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
23. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
24. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
25. EStG 1988 § 18 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
26. EStG 1988 § 18 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
27. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
28. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2006 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
29. EStG 1988 § 18 gültig von 10.06.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
30. EStG 1988 § 18 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
31. EStG 1988 § 18 gültig von 05.06.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
32. EStG 1988 § 18 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
33. EStG 1988 § 18 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
34. EStG 1988 § 18 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
35. EStG 1988 § 18 gültig von 19.12.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
36. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
37. EStG 1988 § 18 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
38. EStG 1988 § 18 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
39. EStG 1988 § 18 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
40. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
41. EStG 1988 § 18 gültig von 21.04.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
42. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
43. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
44. EStG 1988 § 18 gültig von 30.12.1989 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
45. EStG 1988 § 18 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VfGG § 7 heute
2. VfGG § 7 gültig ab 22.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2020
3. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 21.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
4. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 92/2014
5. VfGG § 7 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
6. VfGG § 7 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
7. VfGG § 7 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. VfGG § 7 gültig von 01.10.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2002
9. VfGG § 7 gültig von 01.01.1991 bis 30.09.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 329/1990
10. VfGG § 7 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 311/1976

Leitsatz

Keine Verletzung im Gleichheitsgrundsatz durch Bestimmungen des EStG 1988 betreffend Einschränkungen des Verlustausgleichs aus Kapitalvermögen; Verlustberücksichtigung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die einem besonderen Steuersatz unterliegen oder aus dem außerbetrieblichen Bereich stammen sowie Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Rechtssatz

Keine Verletzung im Gleichheitsrecht durch den Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs für dem besonderen Steuersatz unterliegende Einkünfte:

Mit VfSlg 19412/2011 wurde ausgesprochen, dass dem Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegenzutreten ist, wenn er eine Ausweitung der Steuerpflicht im Bereich der Kapitaleinkünfte durch Einbeziehung realisierter Wertsteigerungen, verbunden mit einem niedrigeren proportionalen Steuersatz, und damit eine Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer vornimmt und die Favorisierung einer sogenannten dualen Einkommensteuer erkennen lässt. Weiters begegnet es grundsätzlich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn

Verluste aus dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünften nicht im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte gemäß §2 Abs2 EStG 1988 ausgleichsfähig sind (VfSlg 20219/2017): Das Rechtsinstitut des Verlustausgleichs gemäß §2 Abs2 EStG 1988 ist Kennzeichen einer synthetischen Ermittlung des Einkommens und erfordert somit nicht die Einbeziehung von Einkünften, die weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind. Dies gilt selbst für den Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption, weil mit einem Antrag auf Regelbesteuerung dem Steuerpflichtigen lediglich die Möglichkeit eröffnet wird, die Besteuerung von Einkünften an die progressive Tarifsteuer anzupassen, wenn diese niedriger sein sollte als der von diesen Einkünften erhobene besondere Steuersatz.

§27 Abs8 EStG 1988 enthält für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, in einer Durchschnittsbetrachtung ein hinreichend angepasstes und sohin nicht gleichheitswidriges System der Verlustberücksichtigung, das im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegt:

Der VfGH hat im Zusammenhang mit §18 Abs 6 EStG 1988 den Ausschluss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Verlustvortrag auf Grund der einkommensteuerrechtlichen Verteilungsvorschriften für verschiedene Aufwandskategorien zunächst als verfassungskonform angesehen (VfSlg 13296/1992), in weiterer Folge jedoch als unsachlich erkannt, weil auf Grund einer Rechtsprechungsänderung des VwGH hervorkam, dass für außerordentliche Wertverluste oder außergewöhnliche Kosten im EStG 1988 keine Verteilungsregeln vorgesehen waren und somit kein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung bestanden hat (VfSlg 19185/2010). Dieses hat der Gesetzgeber in weiterer Folge geschaffen, indem er - anstelle eines Verlustvortrags - in §28 Abs2 EStG 1988 vorgesehen hat, dass solche außerordentlichen Wertverluste und außergewöhnlichen Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Antrag auf fünfzehn Jahre zu verteilen sind.

Dem Gesetzgeber kann nicht entgegengetreten werden, wenn er für nicht ausgeglichene Verluste aus Einkünften aus Kapitalvermögen im Rahmen des §18 Abs6 EStG 1988 keinen Abzug als Sonderausgabe vorsieht, zumal ein solcher Abzug im Rahmen der Ermittlung des Einkommens das in §27 Abs8 Z4 EStG 1988 vorgesehene Verbot des vertikalen Verlustausgleichs gleichsam unterlaufen würde.

Es ist aber auch nicht zu erkennen, dass der Gleichheitssatz gebieten würde, für nicht ausgeglichene Verluste iSd §27 Abs8 Z4 EStG 1988 in einem späteren Jahr einen Abzug von positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und damit einen Verlustvortrag innerhalb der Schedule vorzusehen. Vor dem Hintergrund seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er den Ausgleich von Verlusten aus Einkünften, die dem besonderen Steuersatz unterliegen (wie zB jene aus der Veräußerung von Kapitalvermögen), auf positive Einkünfte aus Kapitalvermögen einschränkt, die dem besonderen Steuersatz unterliegen (wozu nicht nur realisierte Wertsteigerungen, sondern abgesehen von Geldeinlagen und Forderungen bei Kreditinstituten auch laufende Einkünfte aus der Überlassung von Kapital wie zB Dividenden und Zinserträge aus öffentlich begebenen Forderungswertpapieren zählen) und diese Verrechnung auf das Kalenderjahr der Verlusterzielung beschränkt.

Der VfGH übersieht dabei nicht, dass der Gesetzgeber für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen regelt, dass die nach Ausgleich mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen und Vermietungseinkünften verbleibenden "überhängenden" Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen um 60% zu kürzen und auf das laufende und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen sind (§30 Abs7 EStG 1988). Wenn der Gesetzgeber demgegenüber im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen einen solchen Vortrag von überhängenden Verlusten innerhalb der Schedule nicht vorsieht, kann ihm nicht entgegengetreten werden, unterscheiden sich doch die Veranlagung von Kapitalvermögen und die Veranlagung in Immobilien in wesentlichen Belangen, wie etwa in der Möglichkeit zur Diversifizierung und auch im Grad der Bindung des Kapitals, die auch eine unterschiedliche Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Verlustberücksichtigung rechtfertigen.

Sachlichkeit der im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers getroffenen Regelungen des - im Gegensatz zur betrieblichen Einkünfteerzielung - Ausschlusses der Berücksichtigung von Verlusten aus Kapitalvermögen bei außerbetrieblichen Kapitalanlagen und des Verbots des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten:

Verluste, die im Rahmen der betrieblichen Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung und der Teilwertabschreibung von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd §27 Abs3 und 4 EStG 1988, auf deren Erträge der besondere Steuersatz des §27a EStG 1988 anwendbar ist, anfallen, sind gemäß §6 Z2 litc EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 vorrangig mit positiven Einkünften aus solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie mit Zuschreibungen

derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55% ausgeglichen werden. Anders als im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen können realisierte Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen im Rahmen der betrieblichen Einkünfte somit in jedem Fall zur Gänze verwertet werden. Auch gilt das Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten nicht für die im Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsgüter und Derivate (§27a Abs4 Z2 EStG 1988).

Die Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Regelungen zur Verwertung von Verlusten aus Kapitalanlagen liegt grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers (VfSlg 16196/2001). Dies gilt auch für die Frage der unterschiedlichen Behandlung der Verrechnung von Verlusten aus der Veräußerung von betrieblichen und außerbetrieblichen Kapitalanlagen.

Im Zusammenhang mit betrieblichen Einkünften ist zu berücksichtigen, dass das Wesen der Ermittlung betrieblicher Einkünfte in der Erfassung von Wertschwankungen im Vermögen besteht, das der betrieblichen Einkünfteerzielung dient. Es ist daher nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber Verluste aus Kapitalanlagen des Betriebsvermögens auf Grund von deren betrieblicher Funktionszuweisung als Betriebsvermögen bei der Ermittlung betrieblicher Einkünfte bzw des Einkommens umfassend berücksichtigt.

Auch wenn die Besteuerung weitgehend jener privater Kapitalanlagen entspricht (vgl§27a Abs6 EStG 1988), gebietet der Gleichheitssatz jedoch nicht, die für betriebliche Kapitalanlagen bestehenden Regelungen der Verlustverrechnung des §6 Z2 litc EStG 1988 auch für Kapitalanlagen im Privatvermögen vorzusehen, zumal in der Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen und Derivaten auch Unterschiede zwischen betrieblichen Einkünften und Einkünften aus Kapitalvermögen bestehen (§1 Abs3 Endbesteuerungsgesetz).

Soweit sich die Beschwerde gegen das Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten wendet gem§27a Abs4 Z2 EStG 1988 wendet, ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass dieses Verbot für im Privatvermögen gehaltene Kapitalanlagen dem Gleichheitssatz entspricht. Aus dem letzten Satz der Vorschrift, wonach das Abzugsverbot nicht für im Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate gilt, lässt sich keine Unsachlichkeit des Abzugsverbotes ableiten. Dem Gesetzgeber kann auch hier nicht entgegengetreten werden, wenn er bei der Ausgestaltung der Besteuerung von Kapitalerträgen zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften differenziert.

Entscheidungstexte

- E1722/2020
  Entscheidungstext VfGH Erkenntnis 02.03.2021 E1722/2020

Schlagworte

Einkommensteuer, Einkunftsarten Kapitalvermögen, Einkünfte, Bewertung Betriebsvermögen, Einkunftsarten, Rechtspolitik, Verlustvortrag, Steuergegenstand, Kapitalertragsteuer

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2021:E1722.2020

Zuletzt aktualisiert am

02.02.2023

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at